

VIOLAZIONE DELLA “COMPETENZA” SU ESERCIZI IN PERDITA: TUTTI I RIMEDI

di Fabio Balestra

Premessa

Nella pratica professionale non capita di rado di imbattersi in **errori** contabili inerenti **l'imputazione di costi in un esercizio** che **non** è quello di **competenza**.

Questo ha come conseguenza che nell'anno di corretta imputazione, secondo il principio di competenza, si generi una diminuzione di utile ovvero, se l'azienda chiude in perdita risulti una minore perdita.

In molte ipotesi non si ha una sottrazione di materia imponibile, ma un differimento del pagamento.

La **recente circolare** dell'agenzia delle entrate numero **87/E del 28 novembre 2013** ripone l'attenzione sui recuperi a tassazione di costi dedotti in un periodo d'imposta diverso da quello di competenza che generano nell'anno di corretta imputazione la formazione ovvero **l'aumento della perdita d'esercizio**.

Già in precedenza l'agenzia ha posto la sua attenzione sull'errata imputazione dei costi nell'esercizio di competenza, in particolare con le circolari n. 23/E del 4 maggio 2010, n. 31/E del 2 agosto 2012 e la n. 31/E del 24 settembre 2013.

Nota bene

Il filo conduttore di tutti questi di prassi è che non è possibile che si verifichino fenomeni di doppia imposizione dunque in modo sempre più agevole viene concessa al contribuente la possibilità di recuperare la deduzione nel corretto esercizio di competenza.

Il Principio di competenza

La **competenza temporale** è il principio generale che presiede alla determinazione del reddito di impresa. In base a tale criterio, i proventi e gli oneri concorrono alla determinazione del reddito d'impresa nell'esercizio in cui vengono conseguiti o sostenuti.

L'articolo 109 comma 1 del Tuir, stabilisce che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, salvo che sia diversamente stabilito.

In linea generale può essere denominato di competenza l'esercizio in cui si verificano le operazioni e gli eventi che originano i componenti reddituali, indipendentemente da quello in cui si concretizzano i relativi incassi e pagamenti.

Nota bene

Quindi non possono essere dedotti costi in esercizi precedenti o successivi a quello di competenza, ***“non potendosi lasciare il contribuente arbitro della scelta del periodo più conveniente in cui dichiarare i propri componenti di reddito, con innegabili riflessi sulla determinazione del proprio reddito imponibile”*** (Cassazione 30.07.2007 n. 16819 e Cassazione 31.03.2011 n.2213).

Gli errori contabili

Per i soggetti che adottano i **principi contabili nazionali (OIC n. 29)**, gli errori contabili:

- consistono **nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile**, se le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili;
- possono verificarsi a causa di **errori matematici, di erronee interpretazioni** di fatti, negligenza nel raccogliere tutte le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento fiscale.

N.B.

Gli errori contabili non devono essere confusi con i cambiamenti di stima, né con i cambiamenti di principi contabili.

Invece, per i soggetti che adottano i **principi contabili internazionali IAS/IFRS**, il paragrafo 5 dello IAS 8 definisce errori contabili le omissioni e le errate misurazioni di voci nel bilancio dell'impresa per uno o più esercizi precedenti derivanti dal non utilizzo o dall'utilizzo erroneo di informazioni attendibili che erano disponibili nel momento di redazione dei precedenti bilanci.

Tali errori includono gli effetti di errori matematici, gli errori nell'applicazione di principi contabili, le sviste o le interpretazioni distorte di fatti, e le frodi.

Pertanto, **entrambi i sistemi contabili, consentono la correzione di errori** derivanti dalla mancata imputazione sia di componenti positivi che di componenti negativi. Ciò avviene, per i soggetti che adottano i principi nazionali, mediante l'emersione nel bilancio dell'anno di rilevazione dell'errore di un componente di natura reddituale, positivo o negativo, che risulta imputato al conto economico.

Invece, per i soggetti che utilizzano i principi internazionali IAS/IFRS, l'imputazione avviene a stato patrimoniale e solo in ipotesi residuale, quando non è possibile determinare gli effetti specifici dell'errore nell'esercizio interessato ovvero gli effetti cumulati dell'errore degli esercizi precedenti, al conto economico.

Non sono errori contabili le correzioni che attengono ad errori commessi nel rilevare fatti che non hanno mai avuto influenza diretta sul conto economico, come ad esempio le rivalutazioni iniziali di un'immobilizzazione a seguito di specifiche norme, la correlazione contabile di scritture contabili operate a seguito di operazioni di conferimento, fusione, ecc.

I possibili rimedi per il fisco

Il legislatore fiscale consente **il recupero** a tassazione di **costi** dedotti in un periodo di imposta in violazione del principio di **competenza** e quindi anche nel caso in cui il periodo di imposta di corretta imputazione si chiuda con una perdita fiscale.

In tale circostanza il contribuente ha la **possibilità di vedersi riconoscere la maggiore imposta** versata in ossequio al divieto di doppia imposizione.

C.M. n. 23/2010

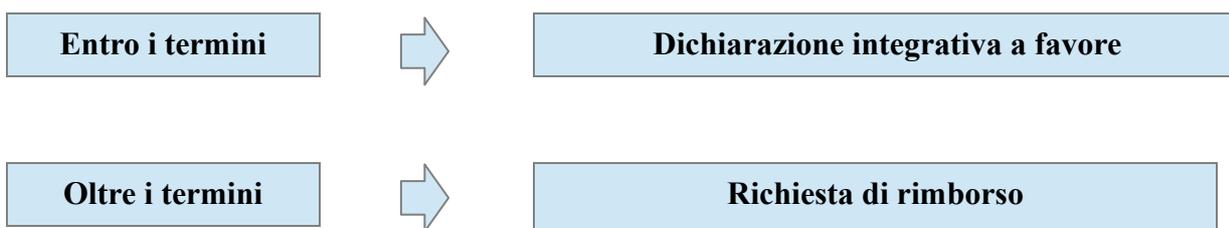
Con la **circolare 23/E del 4 maggio 2010** viene riconosciuta la possibilità di dedurre nel periodo di imposta di effettiva competenza i costi indebitamente dedotti in periodi diversi e pertanto oggetto di recupero da parte dell'Agenzia.

Quindi, per evitare la doppia imposizione è **necessario evidenziare la maggiore perdita** presentando, **non oltre il termine** prescritto per la **presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta**

successivo, una dichiarazione **integrativa** di quella in cui avrebbe potuto utilizzare la maggior perdita.

Se però sono **decorsi i termini** e quindi non è più possibile inviare integrativa a favore, la maggiore imposta versata non tenendo conto della maggiore perdita **può essere richiesta a rimborso** ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, **entro quarantotto mesi dal versamento eccedente**, ovvero, scaduto anche tale termine, entro due anni dalla data in cui si è reso definitivo l'accertamento per violazione del principio di competenza, ai sensi dell'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

L'Agenzia inoltre afferma che il diritto al **rimborso della maggiore imposta versata** riferita ad un **periodo di imposta antecedente o successivo a quello oggetto di accertamento**, **decorre dalla data in cui la sentenza** che ha affermato la legittimità del recupero del costo non di competenza è **passata in giudicato**, ovvero dalla data in cui è divenuta definitiva, anche ad altro titolo, la pretesa dell'Amministrazione finanziaria al recupero del costo oggetto di rettifica. Da tale data, infatti, si deve ritenere affermato irrevocabilmente anche il diritto del contribuente a dedurre nel periodo di imposta di effettiva competenza il componente negativo.



C.M. n. 31/2012

Con la **circolare 31/E del 2 agosto 2012**, inoltre, l'Agenzia ha evidenziato che tale riconoscimento è ottenibile anche **in sede di accertamento con adesione**. Infatti è **possibile compensare** l'imposta dovuta con quella che darebbe diritto al rimborso di quanto indebitamente versato, ferma restando l'applicazione delle **sanzioni e degli interessi**.

Quindi contemporaneamente sorgono un **obbligo e un diritto** per il contribuente:

- l'obbligo di **pagare l'imposta, le sanzioni e gli interessi** dovuti in sede di adesione;
- il diritto alla **restituzione dell'imposta** versata nel periodo di corretta imputazione del componente negativo e dei relativi interessi spettanti fino alla data di effettivo ottenimento del rimborso.

Nota bene

L'amministrazione finanziaria, in questo modo, è chiamata a gestire sia un procedimento di accertamento per il disconoscimento della deduzione del componente negativo erroneamente dedotto in difetto di competenza, cui consegue l'obbligazione di pagamento costituita dalla maggiore imposta, dai relativi interessi e dalle sanzioni correlate, sia la domanda di rimborso dell'imposta che emergerebbe dalla corretta imputazione del medesimo componente.

Resta comunque ferma la **facoltà** per il contribuente di **chiedere**, in alternativa alla compensazione, **il rimborso** dell'imposta versata in eccedenza per il periodo di imposta di corretta imputazione del componente negativo precedentemente non dedotto.

I requisiti per poter effettuare la compensazione sono i medesimi previsti per l'erogazione del rimborso.



C.M. n. 31/2013

Con la **circolare 31/E del 24 settembre 2013** l'Agenzia ha fornito chiarimenti in merito al trattamento fiscale da applicare per la **correzione di errori contabili** nel caso di **mancata imputazione di componenti negativi nel corretto esercizio di competenza**.

Quindi il contribuente che non ha imputato il componente negativo nel corretto esercizio di competenza e, in un periodo di imposta successivo, ha contabilizzato, nel conto economico o nello stato patrimoniale, un componente negativo per dare evidenza all'errore potrà procedere con **due modalità alternative** a seconda che l'annualità oggetto di errore sia o meno ancora emendabile.

Quindi, **se l'annualità è ancora emendabile** ai sensi dell'articolo 2, comma 8 – bis del D.P.R. numero 322 del 1998, il contribuente è tenuto a presentare una **dichiarazione integrativa a favore** per correggere l'annualità in cui c'è stata l'omessa imputazione.

Se, invece, l'annualità non è più emendabile con la dichiarazione integrativa a favore, al contribuente è comunque riconosciuta la possibilità di dare evidenza al costo non dedotto, in quanto lo stesso, nell'anno di competenza ed eventualmente in quelli successivi, ha determinato l'indicazione di un maggior reddito o di un maggior debito d'imposta ovvero di un minor credito (c.d. **dichiarazione integrativa di sintesi**).

In buona sostanza occorre **autonomamente riliquidare la dichiarazione del periodo di imposta in cui è avvenuta l'omessa imputazione e quindi fare la stessa cosa sulle dichiarazioni successive**, fino ad arrivare al primo periodo di imposta in cui è possibile presentare la dichiarazione integrativa a favore. Così facendo il credito potrà essere portato a nuovo ed utilizzato in compensazione perché derivante dalla dichiarazione integrativa di sintesi (in cui confluiscono le risultanze delle precedenti dichiarazioni liquidate ma non inviate).

Tale procedura può essere utilizzata anche nel caso di errori incidenti sulla quantificazione delle corretta determinazione delle perdite.

Da rammentare infine che la dichiarazione rigenerata soffre di una **rigenerazione dei termini di decadenza dei controlli**.

Nota bene

Ma questa possibilità è consentita solo se coordinata con i termini di accertamento di cui all'articolo 43 del D.P.R. numero 600 del 1973, in forza del quale gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Questa facoltà è limitata ai soli periodi di imposta ancora suscettibili di attività accertativa al momento della scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione integrativa.

Attenzione

Quindi, se il contribuente non ha imputato il componente negativo nel corretto esercizio di competenza e, in un periodo di imposta successivo, ha contabilizzato, a conto economico o a stato patrimoniale, un componente negativo per evidenziare l'errore e lo ha dedotto, sarà tenuto ad eliminare gli effetti dell'erronea imputazione presentando una **dichiarazione integrativa a sfavore** e provvedendo al versamento delle maggiori imposte eventualmente dovute per l'anno.



C.M. n. 87/2013

Attraverso la **recente circolare n. 87/E del 28 novembre 2013**, l'Agenzia afferma che è riconosciuta la medesima possibilità anche nel caso in cui, a seguito di attività accertativa, vengano recuperati costi dedotti in violazione del principio di competenza e la loro corretta imputazione non influisce sul versamento dell'imposta ma **incrementa la perdita dichiarata**.

Quindi, anche se nell'esercizio di corretta imputazione del costo si sia rilevata una perdita e questa, successivamente, sia stata utilizzata in compensazione negli

esercizi successivi:

- **se l'annualità è ancora emendabile:**

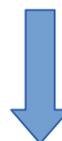
il contribuente potrà evidenziarla presentando, ai sensi dell'articolo 2, comma 8 – bis, del D.P.R. n.322 del 1998, una **dichiarazione integrativa a favore** di quella in cui avrebbe potuto utilizzare la maggiore perdita, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo;

- **se invece è decorso il termine e quindi non è più possibile emendare tale dichiarazione**, il contribuente ha due alternative:

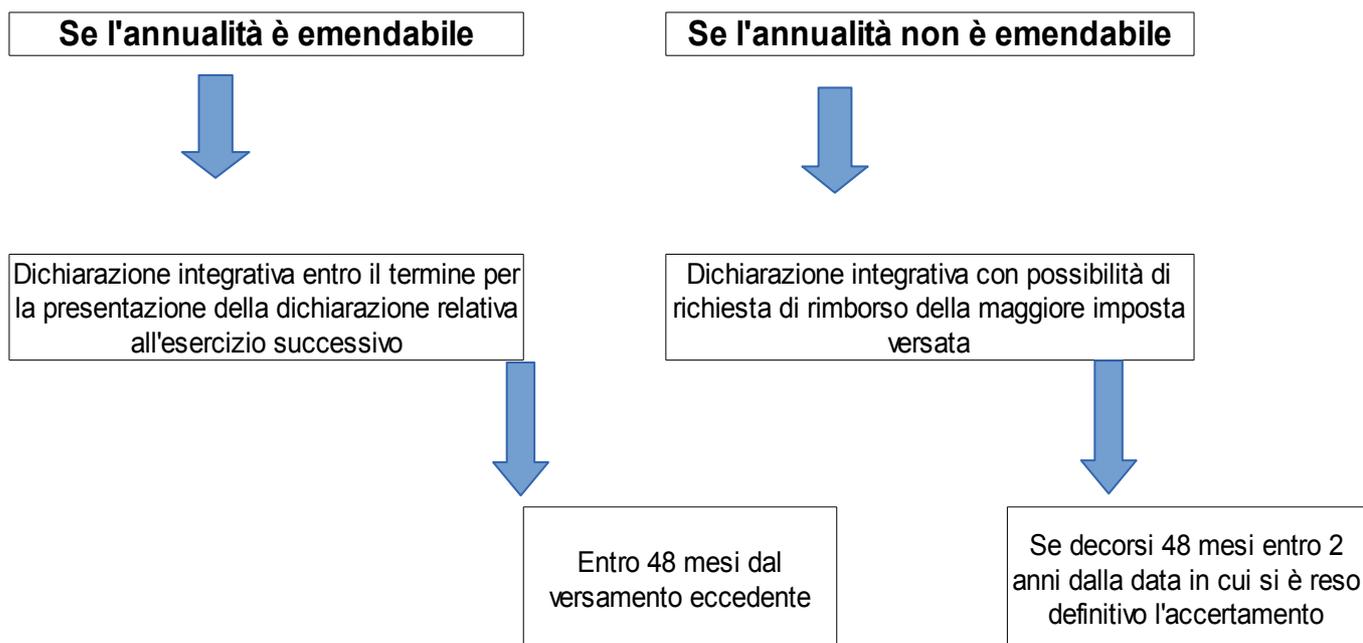
- può essere **richiesto il rimborso** ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. n. 602 del 1973, **entro quarantotto mesi** dal versamento eccedente, della maggiore imposta versata non tenendo conto della maggiore perdita;

- **se è scaduto anche tale termine**, richiedere il rimborso **entro due anni** dalla data in cui si è reso **definitivo l'accertamento** per violazione del principio di competenza, ai sensi dell'articolo 21 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Se invece, negli esercizi precedenti a quelli in cui l'accertamento è divenuto definitivo non c'è stato reddito imponibile, la maggiore perdita può essere utilizzata a partire da tale esercizio, indicandola nella relativa dichiarazione, non essendo previsti limiti temporali all'utilizzabilità delle perdite.



Correzione di errori di competenza



Riportabilità delle perdite

Soggetti Ires

I criteri di riportabilità delle perdite si differenziano a seconda del soggetto che le produce.

Per le perdite d'impresa in ambito IRES, l'articolo 23 comma 9 del D.L. 98/2011, convertito dalla legge 111/2011, mediante la modifica dell'art. 84 del TUIR, ha introdotto rilevanti modifiche.

Le società di capitali (esclusi gli enti non commerciali che esercitano attività d'impresa) possono riportare in avanti la perdita fiscale senza alcun limite di tempo, ma la **compensazione con il reddito è limitata al solo 80% del medesimo** e la regola vale sia per le perdite "vecchie" sia per le perdite "nuove".

Resta, invece, ferma la disciplina delle **perdite generate nei primi tre periodi d'imposta**, a condizione che si riferiscano a una nuova attività produttiva, che sono **riportabili** a nuovo **senza vincoli temporali** e compensabili con il 100% del reddito degli esercizi successivi.

Quindi, **le perdite maturate in periodi d'imposta anteriori a quello di entrata in vigore** delle disposizioni in commento **non utilizzate in compensazione del reddito dalla data del 6 luglio 2011** subiscono per intero la nuova disciplina, con la conseguenza che a partire dall'Unico 2012 la disciplina del riporto delle perdite fiscali per le società di capitali è divenuta unica (circolare n. 53/E del 6 dicembre 2011)

L'Agenzia delle Entrate ha motivato la propria interpretazione affermando che: "tale soluzione risponde a ragioni di ordine logico-sistematico e appare coerente con le finalità dell'intervento normativo finalizzato a semplificare il sistema evitando la gestione di un doppio binario in relazione alle perdite maturate in vigenza dell'art. 84 ante e post modifica".

Esempio

Se la Beta srl per il 2013 rileva una perdita pari a 100 mila euro e in ciascuno dei successivi cinque anni il reddito è di 20 mila euro, la società compenserà ogni anno un importo di 16 mila euro (pagando l'IRES sui residui 4 mila euro), ma la perdita ancora disponibile al termine del quinto esercizio, pari a 20 mila euro, sarà compensabile nel sesto anno e in quelli seguenti fino ad esaurimento (sempre nella misura del 80%).

Soggetti Irpef

Le perdite prodotte da soggetti IRPEF seguono le vecchie regole dettate dal comma 3 dell'articolo 8 del Tuir, quindi:

1. Per le perdite d'impresa generate da soggetti **in contabilità ordinaria** il riporto a nuovo avviene entro un quinquennio e per l'intera capienza dei redditi d'impresa del singolo socio;
2. Per le perdite d'impresa generate da soggetti **in contabilità semplificata** il riporto a nuovo delle perdite è vietato, ma la compensazione è eseguibile con tutti i redditi prodotti nello stesso esercizio di formazione della perdita.

Sanzioni e interessi

Il diritto al rimborso dell'imposta indebitamente versata **non comporta il venir meno o la rideterminazione delle sanzioni** irrogate per effetto del disconoscimento del costo non di competenza, né degli interessi dovuti.

Se, infatti, il diritto al rimborso è conseguenza diretta del riconoscimento da parte del giudice della legittimità dell'operato dell'ufficio accertatore è fatta salva l'applicazione dell'articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del 18 dicembre 1997, in tema di sanzioni applicabili in caso di violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette.

Parimenti, **sono dovuti gli interessi** sull'intera imposta oggetto di definizione, anche se tale imposta viene in tutto o solo in parte compensata.

Invece, **non sono dovuti interessi sull'importo oggetto di compensazione**, in quanto l'ammontare rimborsabile riferito all'anno di corretta imputazione del componente negativo è immediatamente corrisposto, attraverso la compensazione, nel momento stesso in cui sorge il diritto alla sua restituzione, ossia all'atto della definizione del procedimento di adesione.



24 Febbraio 2014
Fabio Balestra